

「論点 3 会計方針の変更に係る過年度遡及修正」及び

「論点 4 表示方法の変更に係る過年度遡及修正」

(3 - 1)

過年度遡及修正の会計基準における「会計方針」及び「表示方法」の再定義の必要性

1. 再定義の検討の必要性

現行規定の定義の比較

	国際財務報告基準	米国会計基準	現行の日本基準
会計方針	<p>会計方針とは、企業が財務諸表を作成及び表示するに当たって適用する特定の原則、基準(bases)、慣行、規則及び実務をいう。 (IAS 第 8号 Par.5)</p>	<p>会計方針とは、一般に公正妥当と認められる会計原則に従って、企業の財政状態、キャッシュ・フロー及び経営成績の真実な表示を行うために最も適切であると経営者が判断し、それゆえ財務諸表を作成するために採用された特定の会計原則及び会計原則の適用方法をいう。(APB 第 22号 Par.6)</p> <p>また、FAS 第 154号 2C「会計原則の変更」の定義において、「...ある会計原則を適用する<u>方法</u>の変更もまた、会計原則の変更と考えられる。」とされている。</p>	<p>会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。(以下省略) (「企業会計原則注解」【注 1-2】)</p> <p>本報告において、「会計方針」とは、特に明示しない限り財務諸表等規則の定義、すなわち「財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項」の意味で用いており、<u>会計処理のみならず表示方法(開示を含む。)</u>を包括する概念である。 (「正当な理由による会計方針の変更」(監査委員会報告第 78号))</p>
表示方法	<p>表示方法について特段の定義なし</p>	<p>表示方法の変更は、会計方針の変更ではなく、財務諸表に表示されている金額の組替えと考えられている(米国公認会計士協会のプロフェッショナル・スタンダード)</p>	<p>・表示方法とは、財務諸表項目の科目分類、科目配列及び報告様式を言う。 ・表示方法の変更には、下記 B と C がある。 (「正当な理由による会計方針の変更」(監査委員会報告第 78号))</p>

<日本基準の「会計方針」の取扱い>

企業会計原則注解の取扱い			監査委員会報告第78号の取扱い
会計方針	会計処理の原則及び手続	A：会計処理の変更	会計方針の変更
	表示方法	B：表示方法の変更 (流固・損益区分を超えた変更)	
		C：同一区分内の表示形式上の変更 (勘定科目の区分掲記、統合、科目名の変更等)	表示方法の変更

過年度遡及修正の会計基準において「会計方針」から「表示方法」を切り離し、定義しなおすか否か

なお、表示方法の変更の範囲は次項で検討する。

定義しなおすとする考え方	再定義しないとする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 国際会計基準や米国会計基準と同様の定義とすることにより、定義においてもコンバージェンスが図られる。 ● 再定義し、会計方針の定義から表示方法の変更を除いたとしても、財務諸表に重要な影響を与えるものではない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 「会計方針」には会社の会計処理の原則及び手続のみならず表示方法を含むとする考え方は、企業会計原則注解の新設により明示されて以来、長期にわたって我が国における実務慣行として定着しているため(論点整理第32項(1)参照)従来からの取扱いに変更はなく、実務の混乱を招かない。 ● 過年度遡及修正との関連で言えば、現行の財務諸表等規則の取扱いにもあるように、「会計方針」を「会計処理の原則及び手続」と「表示方法」に分けた上で、それぞれ対応すれば足りる。(論点整理第32項(2)参照) ● 「会計方針」は過年度遡及修正のみに関連する事項ではなく、全ての会計基準の根本となる概念であるため、新基準の検討過程で再定義する性質のものではない。 ● 企業会計原則注解、監査委員会報告第78号等の変更が必要となる。

< 定義を検討すべきとする論点整理に対するコメント >

- 我が国の「会計方針」の定義には表示方法が含まれている。この従来の考え方を踏襲するのであれば、定義(4)の「財務諸表の組替え」は、定義(2)「遡及適用」に包含されるものと考えられる。もし(2)と(4)を独立に定義するのであれば、国際的な会計基準における定義との整合性の観点からも、「会計方針」には表示方法を含まない旨を明確にする必要があるのではないか。

「会計方針の変更」は過年度修正をめぐる議論のメイン・フィールドとなる領域であり、その定義が不統一であるままでは、日本における過年度修正をめぐる議論が国際的な議論と同じ土俵であるとみなされない危険性がある。「会計方針の変更」に対する我が国の基準を変更しないままに過年度遡及修正の会計基準の中での対応を図るのではなく、「会計方針の変更」自体を国際的コンバージェンスの対象とする必要があるものと思われる。

定義が異なると、会計基準間の比較が煩雑になり、現在進めている会計基準のコンバージェンスにも支障をきたす懸念があることから、この機会に国際的な会計基準に適合する形に「会計方針」の定義を見直すべきだと考える。

- 段階利益間の変更が会計方針の変更とする現行の取扱いについても、検討しておく必要があるのではないか。

検討の方向性

会計基準のコンバージェンスの観点から、「会計方針」から「表示方法」を切り離し、別々に再定義することでどうか。

「会計方針」か「表示方法」かによって遡及適用の具体的な取扱いがどのように異なるのかを定めた上で、定義を定めたほうが良いという意見もあったが、事務局としては別々に分けて検討するためにまずは定義を検討することとした。

2. 「表示方法の変更」の定義

現行の日本基準の「表示方法の変更」の定義

委員会報告 78 号	事例	日本基準
<p>重要な影響をもたらす表示方法の変更) (区分を超えることにより、財務情報に えた変更) B: 表示方法の変更(流動・損益区分を超</p>	<p>・売上高と売上原価を相殺表示から 総額表示へ変更 (...B1 とする) ・事業再編に伴い営業外収益(雑益) を営業収益(特許権使用料収入)と して区分表示する場合(監査委員会 報告第 78 号)(...B2 とする)</p>	<p>「会計方針」の定義(表示の方法) に含まれる(企業会計原則注解 1-3)。 区分を超えることにより財務情報 に重要な影響を与えて表示方法を変 更するものは、<u>監査上、会計方針の変 更として取り扱うこととされている。</u> (「正当な理由による会計方針の変 更」(監査委員会報告第 78 号))</p>
<p>更等) C: 表示形式上の変更(勘定科目 の区分掲記、統合、科目名の変</p>	<p>金額的重要性が高まったことによ り、 ・流動資産の「その他の流動資産」 に含まれる「短期貸付金」を区分掲 記 ・営業外収益の「雑益」に含まれて いる「受取賃貸料」を区分掲記 (監査委員会報告第 78 号)</p>	<p>「会計方針」の定義(表示の方法) に含まれる(企業会計原則注解 1-3)。 ただし、合理的根拠又は理由に基づく もので単なる形式上の変更である場 合には、監査上、会計方針の変更とし て取り扱わない(「正当な理由による 会計方針の変更」(監査委員会報告第 78 号))。</p>

有価証券や販売用不動産等の保有目的の変更や、ワン・イヤー・ルールによる区分変更のように会計基準等の規定により表示区分を変更する場合は、会計方針には該当しない。(「正当な理由による会計方針の変更」(監査委員会報告第 78 号 2. 会計方針の変更(2) なお書き))

これらは、上記 B または C に属さないものである。販売用不動産等の保有目的の変更は、「財務諸表等の特定の科目との関連を明らかにして注記すべき追加情報」の「資産の使用・運用状況等の説明」に分類されているため、追加情報として取り扱われる(監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」)。

「表示方法の変更」の定義案

- 現行の取扱いでは、B1、B2とも「会計方針の変更」となっているが、B1は会計処理の変更を伴う会計方針の変更、B2は会計処理の変更を伴わない会計方針の変更と考えることもできると思われる。
- この場合、B1、B2、Cのいずれを「表示方法の変更」の定義に含めるか。

案 B1、B2、Cのいずれも「表示方法の変更」とする。

- 「会計方針の変更」と「表示方法の変更」の区分が外観的に判別しやすい。
- B1は「表示方法の変更」の定義に含めるものの、変更理由についての正当性は、従来通り監査上判断すれば足りる。

案 B1は「会計方針の変更」、B2、Cを「表示方法の変更」とする。

- B1は、前提として、Aと同様に会計処理の変更があるため、「会計方針」の定義に含めることが望ましいと考える。
- 区分を重視する我が国の現状からは、B1のような区分を超えた変更は、Cのような同一区分内の単なる形式上の変更とは異なる。
- B2のような会計処理の変更を伴わない区分を超えた変更まで「会計方針の変更」として取り扱う意義は少ない。

案 B1、B2は「会計方針の変更」とし、Cのみを「表示方法の変更」とする。

- 区分を重視する我が国の現状からは、B1・B2とCを区別する必要がある。
- B2もB1と同様に、単なる形式上の変更とは異なるため、現行の監査上の取扱いと同様に、会計方針の変更と扱うことが考えられる。

検討の方向性

「会計方針の変更」と「表示方法の変更」の定義の関係については、上記の3通りの案が考えられるが、会計処理の変更の有無や区分を重視する我が国の現状を勘案して、

案とすることでどうか。

専門委員会では事務局案への賛成意見が多かった。B2については、もともと重要性がない場合に発生すると思われるため、これはCと同様の取扱いとすればよいのではないかという意見もあった。

そのほか、B1は収益と費用の測定方法の変更ととらえたほうが、会計方針の変更として扱いやすいのではないかという意見もあった。また、従来、B2を会計方針の変更としていたのは、表示の組替えに関する処理の定めがないため、期間比較を歪めるほどの区分変更が行われることを牽制するためであったのではないかという意見もあった。

表示については、米国は主要な科目のみの表示に詳細な注記が組み合わされたものであるのに対し、我が国の表示は科目表示が細くなっているという相違があるというコメントもあった。

（3 - 2）

会計方針の変更の取扱いをどうするか。情報の有用性との関係や、遡及適用が実務上不可能な場合の取扱いをどう考えるのか。

1. 会計方針の変更の取扱い

会計方針の変更に関する現行の取扱い

国際財務報告基準	米国基準	日本基準
<p>会計方針の変更に関し、新たに適用された会計基準については、経過措置に従うことを求めている一方、経過措置がない場合やより信頼できる情報を提供するため自発的に会計方針を変更する場合においては、原則として当該変更を遡及的に適用することを求めている。（論点整理第34項、IAS第8号Par.19）</p>	<p>新たに適用された会計基準により会計原則の変更を要求される場合であって当該会計基準に経過措置がないときや、代替的な会計原則の使用の正当性を企業が立証できるとして会計原則を変更した場合には、原則として過去のすべての会計期間に新しい会計原則を遡及的に適用しなければならないとされている。（論点整理第35項、FAS第154号Par.6,7）</p>	<p>会計方針の変更を行った場合、会計方針の変更が当該変更期間の財務諸表に与えた影響に関する開示を求める定めはあるものの、過年度財務諸表に新しい会計方針を遡及適用し、これを開示することは求めておらず、影響額の開示のみが求められている。影響額は、前期と同様の会計方針を当期においても適用した場合の営業損益等への差額である。（論点整理第33、第36項、財務諸表等規則第8条の3、財務諸表等規則ガイドライン8の3-1）</p>

< 過年度遡及修正の取扱いに関する論点整理へのコメント >

- 本論点整理の考え方に同意する。
過年度遡及修正については、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、また、財務諸表の利用者にとって財務諸表の期間比較可能性が高まることから対応が必要とされている。従って、この観点から取り扱いを定めるよう検討が進められるべきと考える。
- 日本の会計基準を国際会計基準、あるいは米国会計基準に近づけるために、商法の制約をはずし、会社法を立ち上げたのではないのか。証券取引法に基づく開示上、訂正報告書の提出義務があるとしても、過年度財務諸表を遡って修正できる条件が整い、実現出来る時ではないのか。時価会計、減損会計、退職給付会計、キャッシュ・フロー計算書、税効果会計等の新たな会計基準を導入し、適正開示を実現してきたが、根本の会計原則があいまいな表現が多く国際会計基準に沿った具体的な表現も同時に変更できる時ではないか。

日本独自のものにして、新たな相違点を生まないようにすべき。

- 会計方針の変更については、比較可能性の堅持の観点から、現行の注記方式から財務諸表本体にすべて組込むという考え方に同意する。

会計方針の変更については、財務諸表読者の便宜、比較可能性の堅持及び客観的な情報としての網羅性の確保ということを考えると、遡及適用による情報をすべて財務諸表に織込むことが必要と考える。

我が国では企業の利益平準化のために会計方針が裁量的に変更されてきたという見方もあり、自発的な会計方針の変更にあたっては、その合理性について注記で理由を明確にすべきである。

- 過年度遡及修正のデメリットとして、論点整理に記載の内容以外に、

複数の要因により修正した場合に要因毎の損益影響が不明

複数の過年度財務実績（過去に確定した決算値と修正反映値）が存在することによる社内外の財務諸表利用者の混乱

財務諸表利用者における財務データベースの陳腐化やリステートに要する追加コストの発生等が考えられる。このようなことから、個別の修正項目毎に注記により修正額を示す対応の方が有用な場合も少なくないのではないか。第 18 項に記載の通り、過年度遡及修正の検討にあたっては、コスト・ベネフィットについて十分考慮していただきたい。

- 企業が自発的に会計方針の変更を行う場合、過去の財務諸表に与える影響が軽微な場合には、遡及修正を適用しないことを可能とする方向で検討していただきたい。

過年度の時点では会計方針の変更を行うに足る正当な理由がなかったにも関わらず、自発的な会計方針の変更に伴い、今期以降に適用する新たな会計方針に従って財務諸表を再作成した場合、その財務諸表の有用性の有無が論点となっているが、過去の財務諸表に与える影響が軽微な場合には、遡及適用をしないことを可能とする方向で検討していただきたい。

検討の方向性

財務諸表全般の比較可能性の向上及び新基準ベースの比較による情報の有用性から、論点整理に対するコメントを踏まえ、我が国でも過年度の財務諸表に遡及適用を行うことを原則としてはどうか。

2. 遡及適用を行う場合の情報の有用性

< 論点 >

自発的な会計方針の変更を行った場合及び新会計基準等の適用において、前期の時点では会計方針の変更にいたるまでの正当な理由がなかったと考えられるが、当期に適用した会計方針を前期に遡及適用し、遡及適用後の情報を提供することがすべての場合において有用か。（論点整理第 38 項参照）

<考え方>

	遡及適用することが常に有用とする考え方	遡及適用することはすべての場合に有用とは限らないとする考え方
考え方	<ul style="list-style-type: none"> ● 期間比較可能性、情報の有用性が高まる。 ● 遡及適用する期間以降に、「後知恵的な情報」があるとしても、過年度の時点での情報は入手可能な場合がほとんどであり、遡及適用は可能である。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 過去の時点では正しい情報に基づいた会計処理であり、これを遡及適用することは、いわゆる「後知恵的な情報」をもとに処理することとなり、適切ではない。 ● 見積りの要素を多く含む会計方針の変更を行うと、仮に過年度の情報に基づいて見積りを行うことが可能だとしても、コストがベネフィットを上回る場合には、遡及適用すべきかの判断を行うべきである。

検討の方向性

遡及適用による情報の有用性（遡及適用することがすべての場合に有用か否か）は、自発的な会計方針の変更及び新会計基準等の適用にあたって、会計処理に見積りの要素が含まれる場合や、過年度の情報収集に多大なコストがかかる場合等も考慮すべきであると考えられる。

従って、遡及適用による情報の有用性は、見積りの要素の程度やコスト・ベネフィットに応じて判断することではどうか。

（新会計基準等の適用の場合の具体的な取扱いは、（3 - 5）で検討。）

専門委員会では、ヘッジ会計の適用要件を、過年度には文書化していなかった場合のように、会計処理の前提を満たすことが事後的にはできない事項について考慮すべきとの意見があった。また、最近見られる会計方針の変更には、重要性の変化や見積りの変化の可能性等を正当な理由に挙げているものがあるが、減価償却の方法、引当金の計上方法、棚卸資産の評価方法、収益認識基準等について、会計方針の変更と見積りの変更等をどのように整理するかが難しいという意見があった（専門委員会では、差し当たり現行の取扱いについて、企業会計原則や監査委員会報告第77号で記述されている内容について、一度整理を行っている。）。

3 . 遡及適用が実務上不可能な場合（論点整理 40 項～45 項参照）

現行の規定の比較

	国際財務報告基準	米国基準	日本基準
定義	実務上不可能とは、企業が規定の適用のためにあらゆる合理的な努力を行った後も適用することができない時、実務上不可能となる。特定の過年度につ	実務上の不可能性 次のいずれかの条件が存在する場合にのみ、会計原則の変更の影響を遡及して適用することが実	

	国際財務報告基準	米国基準	日本基準
	<p>いて、次に該当する場合に会計方針の変更を遡及して適用する、又は誤謬の遡及的修正再表示を行うことは実務上不可能となる。</p> <p>(a) 遡及的適用又は遡及的修正再表示の影響を確定できない；</p> <p>(b) 遡及適用又は遡及的修正再表示においては、当該の期間における経営者の意図が何であったか想定する必要がある；或いは</p> <p>(c) 遡及的適用又は遡及的修正再表示は金額について重要な見積りを必要とするが、下記のように見積りに関する情報を客観的にその他の情報と区別することが不可能である。</p> <p>(i) 当該金額が認識され、測定されるべき又は開示された日に存在していた状況の証拠を提供すること；及び</p> <p>(ii) 当該過年度に関する財務諸表が発行に向けて承認された時に入手可能となっていたこと。</p> <p>(IAS 第 8 号 Par.5)</p>	<p>務上不可能であると見なさなければならない。</p> <p>a . そのようにするあらゆる合理的な努力を行った後に、事業体が当該要求を適用できない場合</p> <p>b . 遡及適用が、他の影響を受けずには実現できない、前の期間における経営者の意図に関する仮定を要求する場合</p> <p>c . 遡及適用が金額の重要な見積りを要求し、当該見積りに関する次の情報を客観的に区分することが不可能である場合</p> <p>(1) 遡及適用のもとで認識し、測定し又は開示したであろう金額が当該日現在で存在した状況の証拠を提供する情報</p> <p>(2) 前の期間に関する財務諸表を発行した時に入手可能であったはずの情報¹</p> <p>(FAS 第 154 号 Par.11)</p>	
取扱い	<p>会計方針の変更による過年度財務諸表への遡及適用について、特定期間の影響を測定することが不可能な場合、実務上測定可能な最も古い期間の期首の資産及び負債の帳簿価額を修正し当該期間の資本項目の期首残高を修正することが認められている。さらに、累積的影響額の算出が不可能な場合には、実務上適用可能な最も古い時点から将来に向かって新しい会計方針を適用し</p>	<p>累積的影響額を算出することはできるが表示されている過去の期間それぞれへの影響額を算出することが不可能な場合、実務上算定可能な最も古い期間の期首の資産及び負債の帳簿価額に、会計方針の変更による累積的影響額を反映しなければならず、相殺すべき修正額があるときは、当該期間の利益剰余金の期首残高を</p>	

¹ 本基準書は、重要な見積りをするために現在入手可能な情報が、影響される取引又は事象を財務諸表に認識したはずの時期に入手可能であったかどうかの決定を要求している。しかし、当該見積りをするための情報が当時入手可能であったかどうかを決定するために影響される取引又は事象を認識したであろう時期から、文書を維持している必要はない。

	国際財務報告基準	米国基準	日本基準
	て比較情報を修正しなければならないとされている。(論点整理第40項、IAS第8号 Par.24~25)	修正しなければならないとされている。さらに、累積的影響額を算出することが不可能な場合には、実務上適用可能な最も古い時点から将来に向かって新しい会計方針を適用しなければならないものとされている。(論点整理第41項、FAS第154号 Par.8~9)	

IAS 第8号 Par.50~53 遡及的適用及び遡及的修正再表示が実務上不可能となる場合

当期との比較可能性を達成するために1期以上の過年度について比較情報を調整することは実務上不可能となる場合がある。例えば、新しい会計基準の遡及的適用(第51項から第53項により過年度における将来に向けての適用を含む)又は過年度の誤謬を訂正するための遡及的修正再表示を可能とする方法で過年度に情報が収集されておらず、当該情報を再構築することが実務上不可能となる場合である。

(Par.50)

取引、その他の事象若しくは状況に関し認識されている、又は開示されている財務諸表の要素に対しある会計方針を適用するに当たり見積りを行うことがしばしば必要となる。見積りは本来、主観的なものであり、見積りは貸借対照表日後に行われることがある。会計方針を遡及して適用するときや過年度の誤謬を訂正するために遡及して修正再表示をするときに見積りを行うことは、影響を受ける取引、その他の事象や状態が発生してから長い期間経過しているかもしれないので、より困難なものとなる可能性がある。しかしながら、過年度に関する見積りの目的は、当期に関する見積りの目的と同じ、すなわち、取引、その他の事象や状態が発生したときに存在していた状況を反映することである。

(Par.51)

したがって、新しい会計方針を遡及して適用すること又は過年度の誤謬を遡及して訂正するには次の情報をその他の情報から区別する必要がある。

- (a) 取引、その他事象又は状態が発生した日において存在していた状況の証拠を提供する情報、及び
- (b) 当該過年度の財務諸表が発行に向けて承認されたときに入手可能となっていたであろう情報。

ある種の見積りについて(例えば、観察可能な価格若しくは観察可能な数値に基づいていない公正価値の見積り)、これらの種類の情報を区別することは実務上不可能となる場合がある。遡及的適用や遡及的修正再表示においてこれらの2つの種類の情報を区分することが不可能な重大な見積りを行うことが要求される場合には、新しい会計方針を適用することや過年度の誤謬を遡及して訂正することは実務上不可能となる。

(Par.52)

過年度の経営者の意図が何であったかを想定する、又は過年度で認識される、測定される又は開示される金額を見積るときに新しい会計方針を過年度について適用する又は過年度についての金額を訂正する場合には後知恵を使うべきではない。例えば、企業がIAS第39号「金融商品：認識と測定」に従って満期まで保有の投資として従前は分類されていた金融資産を測定するに当たり、経営者が後に満期まで保有しないことを決めたとしても当該期間の測定基礎は変更しない。さらに、企業がIAS第19号「従業員給付」に従って従業員の累積の病欠休暇に対する債務を算定し過年度の誤謬を訂正するに当たり、過年度に関する財務諸表が発行に向けて承認された後に入手可能となった、翌期に関していつもの年とは異なるひどいインフルエンザの流行に関する情報については無視する。過年度について表示されている比較情報を訂正するときにしばしば重要な見積りが必要とされるという事実により、比較情報の信頼のおける修正や訂正が妨げられるものではない。

(Par.53)

< 実務上不可能な場合に関する論点整理に対するコメント >

- 自発的な会計方針の変更でも、例えば今期から新たな引当金を計上する場合等、データの制約等により遡及することが不可能な場合が考えられる。
遡及適用を実務上不可能とする場合の判断は、各企業に委ねられることになるのか。それとも、適用不可能な理由として認められるもの、認められないものに関する包括的な判断基準が示されることになるのか確認したい。
遡及修正が実務上不可能な場合に関する取扱いについては、基準策定の過程では出来る限り具体的に例示を交えて議論を進めて頂き、監査上の取扱いが出来る限り透明となるようお願いしたい。この例示が曖昧である場合、監査等の過程で必要以上に厳しく扱われる可能性があり、どのようなコストを払ってでも過年度遡及修正を行う、ということになりかねないと思われる。また、当期において自発的に会計方針を変更した場合、前期の時点では会計方針の変更に至るまでの正当な理由は無かったと考えられる。従って、実務面での負担や時間の経過に正確な数値の把握が困難になることを考慮し、遡及適用される過去の期間を限定されるように検討していただきたい。
- 遡及適用する場合には、43 項（ 1 ）（ 2 ）といわれる「後知恵的な情報」とを区別することとされている。両者の区分は実務上、重要であると考えられるため、基準設定に当たっては、これらについて具体的かつ明確に詳述していただきたい。
- 実務上、遡及適用が不可能な場合の取扱いを検討することに賛成であるが、仮に取扱いを定める場合には、「不可能な場合の適用範囲」を限定的に定めないと、遡及修正の基準自体の実効性が弱まる懸念があるため、慎重に検討いただきたい。

検討の方向性

我が国でも、遡及適用が実務上不可能な場合も想定されることから、国際的な会計基準と同様に、実務上遡及適用が不可能な場合を定義し、その取扱いを定めておく必要があると考えられる。

その際には、論点整理に対するコメントを踏まえ、「後知恵的な情報」の取扱い等について可能な範囲で記載する方向でどうか。

日本基準における「遡及適用が実務上不可能な場合の取扱い」の構成案

< 定義 >

- 企業が過年度の財務諸表への遡及適用のためにあらゆる合理的な努力を行った後も新しい会計方針を適用することができない場合
- 例：

- (1) 過年度に情報が収集されておらず、遡及適用による再計算ができない場合
- (2) 見積りを必要とするときに、時間の経過により取引等が発生した時点の状況に関する証拠を提供する情報や過年度の財務諸表が承認された時点で利用可能な情報と、後知恵的な情報を区別することが困難な場合
- (3) 遡及適用期間の経営者の意図がどのようなものであったかを想定できない場合

<取扱い>

- 過去の期間に関する比較財務情報について、会計方針の変更に関する累積的影響額は算出できるが、各期間への影響額は不明な場合には、遡及適用が実行可能な最古の期首（これが当期となる場合もある。）の資産や負債の帳簿価額に対して新しい会計方針を適用し、そして当該期間の純資産項目のうち影響を受ける各構成要素の期首の残高を修正する。
- 当期の期首において、過年度のすべてについて新しい会計方針を適用することの累積的影響額を測定することが実務上不可能な場合には、企業は実務上可能な最古の時点から、新しい会計方針を適用し、比較財務情報を修正する。
- 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合には、一定の注記開示を行う（開示内容については、次回以降に（各論）開示項目 で取り扱う）。

（3 - 3）

表示方法の変更の取扱い

1. 表示方法の変更の取扱い

現行の国際的な会計基準の「表示方法の変更」の取扱い

国際財務報告基準	米国会計基準
財務諸表上の項目の表示及び分類は、原則として継続しなければならないとともに、表示又は分類を変更した場合には、 <u>原則として過年度分についても組替え</u> たうえで、当該組替えの内容や理由などの <u>一定の開示</u> を求めている。(IAS第1号 Par. 27, 38)	<u>過年度財務諸表についても当年度と同様に表示されること、つまり組替えが望ましいとされ、組替えやその他の理由によって過年度分の表示方法が変更された場合、当該変更に関する開示</u> を行う必要があるとされている (ARB第43号)。

表示方法の変更について、組替えを行うこととする考え方

- 日本基準では、「表示方法の変更」についても遡及的な組替えは行われず、前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な注記を行うこととされている。(財務諸表等規則8条の3、同ガイドライン8の3-2)

表示方法の変更全般について、組替えを行うことが望ましいという考え方があるが、どのような取扱いとするか。(「表示方法の変更」の詳細な定義は(各論1)による。)

(考え方)

- 会計方針の変更を行った場合と同様に、以下の効果があると考えられる。
 - ・特定の項目だけでなく、財務情報全般について期間比較可能性が高まると考えられる。
 - ・比較のベースが旧基準ベースから新基準ベースへと変わることにより、情報の有用性がより高まると考えられる。
- 国際的な会計基準においても、表示形式上の変更についても財務諸表の再分類(組替え)を行うことが通常である。
- 従来も注記を求めており、組替えを求めたとしても、過度な負担にはならないのではないかと考えられる。

<表示方法の変更に係る遡及的な組替えに関する、論点整理に対する主なコメント>

- 表示方法の変更が行われた場合に、遡及的な組替えを行うことは、会計方針の変更と同様、財務諸表の比較可能性、情報の有用性を高めるものである。また、組替えを行った理由についての情報も利用

者にとっては有益であり、その背景・効果について注記で開示すべきである。

- 表示方法は、会計帳簿から独立した事項であるから、完全に開示制度の趣旨の問題である。論点3に述べたような比較財務諸表の趣旨からは、過年度の表示方法は、専ら当期の表示方法により表現される会計情報の比較可能性を高めるために存在するものであるから、会計記録の影響を受けない表示方法は、なおさら会社法制の制約から自由であり、当期の表示と同じ土俵で比較ができるように、しかるべき表示方法の修正を遡及的に行うことが有用であると考ええる。
- 表示方法の変更に係る過年度遡及修正に関しては、わが国で規定されている科目表記の方法と欧米の制度との違いも考慮に入れて検討していただきたい。

我が国においては、財務諸表の開示項目については財務諸表等規則などに従い、例えば貸借対照表であれば総資産の1%以上の項目については別掲するなど国際的会計基準と比べかなり細かい開示が求められており、表示方法の変更もこの重要性基準に抵触したことによる変更の場合が最も多いと考えられる。

但し、現行のこのような細かい開示基準をそのままにして遡及的組替え制度を導入した場合、いたずらに組替え項目を増やすこととなり、妥当ではないと考える。

従い、本件の検討に当っては、財務諸表等規則などの開示ルールについても、従前どおり前事業年度の比較のための注記にとどめることも選択肢に取り入れつつ、当該ルールの見直しを行うよう、働きかけ願いたい。

- 現行の実務における表示方法の変更は、重要性の増加に伴う区分掲記が大多数と思われる。このような場合、過年度を遡及修正することに積極的な意味がないように考え、注記方式で十分と考えるがどうか。

一方、脚注9において、区分を超えた表示方法の変更（現行は会計方針の変更）とそれ以外のもの（現行は表示方法の変更）について、過年度財務諸表の組替えの考え方を導入する場合、両者を同様に扱うことが適当という考え方が示されているが、基準設定に当たってはこの点を本文に書き加えたうえで、「表示方法の変更」に関して再定義してはどうか。

検討の方向性

会計基準のコンバージェンスの観点及び情報の期間比較可能性・有用性を高めるために、表示方法の変更についても原則として過年度の財務諸表の遡及的な組替えを行うことでどうか。

（同一区分内の表示形式上の変更（C）については注記による影響額の開示等を求める意見があることから、これについては次項2.で別途検討。）

2. 同一区分内の表示形式上の変更の取扱いに関する別案の検討

➤ 論点整理に対するコメントでは、C（同一区分内の表示形式上の変更）に関して、現行の注記方式等を求めるコメントも寄せられたが、このような規定を設けるか？

	支持する考え方	支持しない考え方
(案)注記で必要な情報を開示する	<ul style="list-style-type: none"> 我が国では国際的な会計基準と比べてかなり細かい開示が求められているが、現行のままで組替えを行うと、組替え項目を増やすことになる。 もともと重要性がなかった、あるいは当期において重要性がなくなったものについて、あえて財務諸表本体へ遡及する必要はないと考えられる。 現行の実務で特に不足はない。 	<ul style="list-style-type: none"> 現行の注記では、表示方法を変更した前後の年度しか比較情報がなく、情報の比較可能性・有用性に限界がある。 国際的な会計基準では遡及的な組替えを求めている。 従来も注記を求めており、また、見積りの要素が介入することは少ないため、組替えを求めたとしても、過度な負担にはならないと考えられる。
(案)遡及的な組替えを行うべき場合の重要性の判断基準を入れる	<ul style="list-style-type: none"> 案に同じ 全ての表示形式上の変更を組替えるのは、実務上煩雑であるが、重要な表示形式上の変更は、期間比較可能性・情報の有用性の観点から、組替えを行うことが望ましいと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 遡及的な組替えに関する重要性の判断は、会計基準で設定すべき規定とは性質が異なる。 そもそも重要性が増したため区分掲記していることから、必要であれば、開示制度上で、区分掲記の判断基準を再検討することが考えられる。

IFRSでは重要性がないものは組替えを行わないのではないかという意見もあった。

検討の方向性

注記のみによる開示は国際的な会計基準では定められていないことや、重要性の考え方は会計基準で一般的に適用されるものであるため、会計基準のコンバージェンスの観点等から、注記のみによる開示や会計基準として重要性の判断基準（数値基準等）を定めることはしないことだろうか。

重要性が高まったために開示するようになった場合、過年度は重要性がなかったのだから区分しても情報の価値は変わらず、むしろコストが増えるため、注記で十分ではないかという意見もあった。

(財)財務会計基準機構のウェブサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

3 . 過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い（論点整理第 59 項）

国際財務報告基準の現行の規定

（ IAS 第 1 号 Par. 40 ）

情報の期間間の比較可能性を向上させることは、特に予測を行う上で、財務情報の傾向の評価ができるようになり、利用者が経済的意思決定を行う時の一助となる。状況によっては、当期との比較可能性を達成するために、過去の年度の比較情報を再分類することは実行不可能となる。例えば、過年度においては、再分類を可能にするような方法でデータが収集されていないと、情報を作り直すことは実行可能でないかもしれない。

検討の方向性

過年度の財務諸表の遡及的な組替えにおいて、日本でも同様に実務上不可能な場合が想定されるため、国際的な会計基準と同様に、実務上不可能な場合の取扱いを定める方向でどうか。

日本基準における「過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い」の構成案
<取扱い>

- 過年度において組替えを可能にするような方法でデータが収集されていない等の理由により、過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合には、組替えが可能な最古の財務諸表以降の財務諸表については、組替えを行う。
- 組替えが実行不可能な期間については、財務諸表の組替えを行わない理由及び組替えが行われる場合の修正の内容等を開示する。

四半期決算では情報を収集する時間がないが、それでも区分を超えた組替えを行った場合に遡及適用するのか検討すべきという意見があった。

(3-4)

遡及期間の定めを設けるか

1. 遡及期間の定めについての、国際的な会計基準の現行の規定

国際財務報告基準	米国基準
遡及期間については、開示している最も古い期間の期首における資本項目(利益剰余金等)を修正し、また各開示期間のその他の比較情報を修正して再表示するとされている。(IAS第8号 Par.22等)	実務上不可能でない限り、過去の全ての会計期間に新しい会計方針を適用し、表示されている最初の会計期間より前の期間についての累積的影響額は表示されている最初の会計期間の期首における資産、負債に反映させなければならないとされている。(FAS第154号 Par.7等)

< 遡及期間に関する論点整理へのコメント >

- 会計方針を変更する場合の国際的な会計基準における遡及適用の取扱いが第34項、第35項に記載されているが、遡及期間の考え方について整理していただきたい。
- 新しい会計方針の適用による遡及修正は実務上不可能であることが要件によっては想定されるが、実務上はシステム上データを保持する期間がある程度限られている現状などを考慮し、遡及対象期間を現実的に例えば3年(アニュアルレポートの列記記載期間)あるいは5年(有価証券報告書の「主要な経営指標等の推移」記載期間)と整合性をとる設定とするなどの対応も検討していただきたい。

当期において自発的に会計方針を変更した場合、前期の時点では会計方針の変更に至るまでの正当な理由は無かったと考えられる。従って、実務面での負担や時間の経過に正確な数値の把握が困難になることを考慮し、遡及適用される過去の期間が限定されるように検討していただきたい。

遡及期間については、現実的な設定をすべきである。

2. 遡及期間の定めに関する検討

遡及期間を定めるべきとする考え方	遡及期間を定めるべきではないとする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 実務面の負担を考慮して、遡及期間を限定する必要がある。 ● 開示制度との整合性をとって遡及期間を限定すれば、比較情報としては十分である。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計基準のコンバージェンスの観点からは、日本独自の遡及期間を定めるべきではない。 ● コメントにあるような情報の限界により遡及修正が実務上不可能な場合には、「遡及修正が実務上不可能な場合」の取扱いに従い、一定の開示を行った上で情報が入手できる最古の期間から遡及すれば足りる。 ● 開示制度を考慮した遡及期間について会計基準で定めることは望ましくない。 ● 会計基準には常に重要性の概念があり、遡及修正に関しても同様である。

検討の方向性

遡及期間の定めは、会計基準のコンバージェンスの観点及び「遡及修正が実務上不可能な場合」の取扱いにより一定の線引きが可能なため、具体的な遡及期間は会計基準上では規定せず、規定しない理由を「結論の背景」等に示すことでどうか。

企業により実態は異なるため、遡及期間の定めは定めない方がよいという意見があった。また、棚卸資産の評価方法の変更のように最初が決まらないとできないものや、退職給付の簡便法から原則法への変更等、遡及できない場合を具体的に想定して検討するべきであるという意見もあった。

(3 - 5)

新しい会計基準等の公表による会計方針の変更と、その取扱い

1. 会計方針の変更の対象となる会計基準等の範囲

国際財務報告基準、米国会計基準、日本基準の比較

国際財務報告基準	米国会計基準	日本基準
<p>国際財務報告基準(IFRS)とは、国際会計基準審議会 (IASB) が採用する基準書と解釈指針書をいう。次の事項で構成される。</p> <p>(a)国際財務報告基準；</p> <p>(b)国際会計基準；</p> <p>(c)国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC) 又は旧解釈指針委員会 (SIC) が公表した解釈指針。(IAS 第 8 号 Par.5)</p> <p>企業は、会計方針の変更が次の事項に該当する場合のみ、会計方針を変更しなければならない。</p> <p>(a) ある基準書や解釈指針書によって必要とされる (IAS 第 8 号 Par.14)</p>	<p>会計上の公式見解 米国における一般に認められた会計原則 (GAAP) の源泉をいい、FASB 財務会計基準書、FASB 解釈、FASB 職員見解、FASB 基準書第 133 号導入問題、緊急問題専門委員会 (EITF) 統一見解、FASB 若しくは他の指定機関による他の公式見解、または AICPA 体系化監査基準書第 411 章「一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示しているの意味」に体系化された、AICPA 監査基準書 (SAS) 第 69 号「一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示している」という文言の意味」の分類 (a) - (c) 中に記載された他の形式の GAAP を含む。²SAS 第 69 号分類 (d) に記載されている様に、AICPA 会計解釈及び FASB 職員が発行した導入指針 (Q&A) も又、本基準書の適用目的上、会計上の公式見解と考えられる。(FAS 第 154 号 Par.2 b)</p> <p>報告事業体は新しく発行された会計上の公式見解により変更を要求される場合、会計原則を変更しなければならない。(FAS 第 154 号 Par.5)</p>	<p>会計基準等の改正によって特定の会計処理又は表示方法を任意に選択する余地がない場合、これに伴って会計方針を採用又は変更する場合も、当該変更の事実を明確にするために、正当な理由による会計方針の変更として取り扱う。</p> <p>この会計基準等の改正には、既存の会計基準の変更のほか、新たな基準の設定、実務指針等の公表・改廃及び法令の改正等が含まれる。</p> <p>(正当な理由による会計方針の変更 (監査委員会報告第 78 号 2(3))</p>

²当審議会の技術的協議事項には、GAAP に準拠して表示された非政府企業の財務諸表の作成に関して使用する原則を選択するための会計原則の源泉及び枠組みの源泉を識別する財務会計基準書の発行をもたらし得る課題を含んでいる。当審議会は 2005 年 4 月に当該提案基準書の草案を発行した。

検討すべき論点

- 会計方針の変更が必要となる会計基準等の対象を明確にするか

国際的な会計基準では会計方針の変更が必要となる会計基準等が何であるのか、対象を明確にしている。一方、日本基準では、前述のとおり、会計基準等の具体的な範囲は定められていない。このため、会計方針の変更が必要となる会計基準等の対象を明確にするか否か。

(A) 現行の取扱いどおりとする考え方	(B) 具体的な範囲を定めるという考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 会計基準等の開発・改正にあたり、必要に応じてその適用が会計方針の変更に当たるかどうかを記載する対応を行うことで、実務上の影響が避けられる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 国際的な会計基準では詳細に対象範囲が明確化されており、これとのコンバージェンスが図られる。 ● 会計基準等の開発・改正ごとに対応する場合であっても、対象となる範囲について、包括的に指針を示すことは有用である。

検討の方向性

会計基準のコンバージェンスの観点から、会計方針の変更の対象となる会計基準等の範囲を明確にすることでどうか。

【派生論点】

(B) 会計方針の変更に該当する会計基準等の範囲を定めた場合

開発・改正が会計方針の変更に該当する会計基準等の範囲をどのように考えるか。

< 主な公表物 >

- 企業会計審議会が公表する会計基準（企業会計原則、連結財務諸表原則等を含む）
- ASBJ が公表する会計基準
- ASBJ が公表する適用指針
- JICPA が公表する会計制度委員会報告（実務指針） 監査・保証実務委員会報告
- ASBJ が公表する実務対応報告
- JICPA が公表する Q&A、業種別委員会報告等
- 法令（会計処理を規定するものに限る）

< 会計方針の変更に変更する会計基準等の範囲に関する論点整理に対するコメント >

- 企業会計基準委員会から公表される「実務対応報告」は新たな会計基準ではないため、通常は過年度遡及修正の対象外になると考えて差し支えないか。ケースによっては過年度遡及修正の対象

となることも考えられ、その場合は過年度遡及修正の対象となる旨を当該実務対応報告で明示いただきたい。

検討の方向性

これらの公表物の開発・改正が会計方針の変更に該当するかどうかは、当該開発・改正が会計処理の変更を伴うかどうかにより判断されるものと考えられるがどうか。

（会計処理の変更を伴わない開発・改正やこれまでの実務上の取扱いを確認する内容の公表物については、その適用は会計方針の変更に該当しないものと考えられる。）

（参考）公表された実務対応報告の取扱い（会計方針の変更に該当するか否か）

公表実務対応報告		会計方針の変更か否か
第1号	「旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」	記載なし （会計基準等に即して当面の取扱いを明らかにするために公表）
第2号	「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」	記載なし （質問の多い点を中心に、適用指針等に関連する事項について実務上の取扱いを明らかにする）
第3号	「潜在株式調整後1株当たり当期純利益に関する当面の取扱い」	記載なし （会計基準等が公表されるまでの取扱いを示す）
第4号	「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表等における税効果会計に関する当面の取扱い」	記載なし （連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関して当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにする）
第5号	「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」	記載なし （第4号と同様）
第6号	「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」	記載なし （会計処理に関する質問が多いことから、実務上の取扱いを確認）
第7号	「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）」	記載なし （第4号と同様）
第8号	「コマーシャル・ペーパーの無券面化に伴う発行者の会計処理及び表示についての実務上の取扱い」	記載なし （CPの無券面化の導入に伴い、会計処理及び開示に関する取扱いを明らかにする）
第9号	「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」	記載なし （EPS会計基準及び適用指針に関して質問の多い点を

審議事項（３） - ３

公表実務対応報告		会計方針の変更か否か
		中心に、その実務上の取扱いを明らかにする)
第 10 号	「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」	記載なし (金融商品会計基準及び実務指針の考え方を踏まえ実務上の取扱いを明らかにする)
第 11 号	「外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い」	記載なし (外貨建基準等で明確でないため、実務上の取扱いを明らかにする)
第 12 号	「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」	会計方針の変更に該当しない旨明記
第 13 号	「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」	会計方針の変更に該当しない旨明記
第 14 号	「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」	記載なし (減損会計基準及び適用指針の早期適用に関して質問の多い点を中心に、その実務上の取扱いを確認)
第 15 号	「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」	記載なし (現行の会計基準等の枠内で、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにする)
第 16 号	「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」 (廃止)	記載なし (会社法の公布に伴い、新株予約権等の実務上の取扱いを明らかにする)
第 17 号	「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」	会計方針の変更として取り扱わない旨明記
第 18 号	「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」	記載なし (これまでの取扱いを見直し、当面の取扱いを改めているため、会計方針の変更に該当すると考えられる)
第 19 号	「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」	会計方針の変更に該当する旨明記
第 20 号	「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」	一定の場合、会計方針の変更に該当する旨明記
第 21 号	「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」	記載なし (現行の会計基準等に基づく左記の事業体への出資の取扱いについて明確にする)
第 22 号	「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い」	記載なし (交付金の会計処理に関して、現行の退職給付基準に則して当面必要と考えられる実務上の取扱いを示す)

現在適用されていない

2. 新たな会計基準等を適用した場合の遡及適用（経過措置）の取扱い（論点整理第39項）

国際財務報告基準、米国会計基準、日本基準の比較

国際財務報告基準	米国会計基準	日本基準
<p>第23項に従って、</p> <p>(a) 企業はある基準書や解釈指針書を初めて適用することにより生じる会計方針の変更については、当該基準書や解釈指針に特定の経過規定が定められている場合にはその経過規定に従って会計処理しなければならない。</p> <p>(b) 企業が変更に対し適用する特定の経過規定を定めていない基準書や解釈指針書を初めて適用するときに会計方針を変更する場合、又は会計方針を任意に変更する場合には、企業は当該の変更を遡及して適用しなければならない。 (Par. 19)</p>	<p>会計上の公式見解は、通常明確な経過措置を規定するであろうと予測される。しかし、特定の会計上の公式見解に特有の経過措置規定がないという正常でない状況のもとでは、その会計上の公式見解の要求を採用する結果としての会計原則の変更は、本基準書第7-10項に従って報告しなければならない。3 会計上の公式見解の早期適用を許容されるときには、当該公式見解の経過措置規定に整合する方法により、早期適用を達成しなければならない。(FAS154号Par.6)</p>	<p>新たな会計基準等を適用した場合の取扱いについての包括的な規定はないが、各会計基準において、適用初年度開始前の取引についての変更による影響額を特別損益で処理する方法（リース会計基準等）や剰余金（旧当期末処分利益）区分で処理する方法（個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針等）などを定めている場合がある。</p>

検討すべき論点

- 新たに公表された会計基準等を適用することにより会計方針を変更する場合、遡及適用を行うかどうかについて、個別基準等で遡及適用（経過措置）の取扱いを設けるか

(A) 個別基準等で遡及に関する規定を設けないという考え方	(B) 個別基準等で遡及適用に関する規定を設けるとする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 期間比較可能性、情報の有用性が高まるので、基本的に例外は設けるべきではない。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計上の見積りが影響するため過去に遡って見積りができない場合には経過措置が必要である。 ● コスト・ベネフィットに配慮すべきである。

< 最近の国際的な会計基準での経過措置の定め >

³ この要求は、新しく発行される会計上の公式見解に限られない。例えば、現存する公式見解が複数の代替的会計原則の間の選択を許容し、又あるものから他のものへの変更に関する要求を規定する場合には、当該要求に従わなければならない。

- 鉱物資源の探査及び評価(IFRS 第 6 号)
2006 年 1 月 1 日前に開始する事業年度に関連する比較情報に、第 18 項の特定の規定を適用することが実務上不可能となる場合には、企業はその旨を開示しなければならない。IAS 第 8 号で、「実務上不可能」という用語につき説明を行っている。(Par. 27)
- 金融商品：開示(IFRS 第 7 号)
企業が本基準を 2006 年 1 月 1 日前に開始する事業年度に適用する場合((注) 早期適用する場合)、第 31 項から第 42 項で求められている金融商品から生じるリスクの性質及び範囲に関する開示の比較情報を表示する必要はない。(Par. 44)
- セグメント情報(IFRS 第 8 号)
適用初年度のセグメント情報とともに報告される前の年度の比較のためのセグメント情報は、必要な情報が入手不能でない又はそれを作成する費用が高すぎない限り、本基準の要求に準拠して修正再表示しなければならない。(Par. 36)
- 公正価値による測定(FAS 第 157 号)
本基準書は次を除き、本基準書を当初適用する会計年度の期首現在において、将来に向けて適用しなければならない。次の金融商品については、本基準書を当初適用する会計年度の期首現在において、本基準書を遡及して適用しなければならない(限られた形の遡及適用)。(Par. 37)
- 「給付建年金及び他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理」(FAS 第 158 号)
事業主は、本基準書の認識規定を、当初採用した会計年度末現在で適用しなければならない。遡及適用は容認されない。(Par. 16)
当審議会は、本基準書の遡及適用は単一事業主の年から年にわたる、又は複数の事業主の間の比較可能な財務諸表を確実にしないであろうし、また導入するための費用は大きいであろうと決定した。それゆえ当審議会は、本基準書を将来に向けて導入すべきだと決定した。当審議会はすべての事業主が同一の経過方法を適用することにより比較可能性を増進するように、遡及適用を容認しないことに決定した。(Par. B89)

<新たに公表された会計基準等を適用する際に経過措置を設けるか否かに関する論点整理に対するコメント>

- 新たに採用された会計基準の適用による会計方針の変更の場合には、財務諸表への過年度遡及適用により利用者が得られる便益と会社側の負担を考慮し、会計基準毎に遡及適用の要否を検討すべきであると考えます。
今後、全ての会計基準の変更について過年度遡及修正を実施することは実務上の負担も大きいことから、第 39 項に記載のある経過措置の定めについても検討いただきたい。

検討の方向性

検討の方向性については賛成であるが、経過措置が全面的に押し出されないよう、文案に留意すべきという意見があった。また、従来の実務を確認する実務対応報告などの場合、誤謬の修正との関係があるため、基準作成の際に留意すべきという意見もあった。

新たに公表された会計基準等を適用する際は、原則として遡及適用を行うこととするが、国際的な会計基準と同様、個別基準に定めがある場合はそちらが優先するような定めを設ける方向でどうか。

（３ - ６）開示項目

１．開示項目

現行の注記開示の比較

	国際財務報告基準	米国会計基準	日本基準
会計方針の変更	<p>１．基準書を初めて適用する場合</p> <p>(１) 基準書又は解釈指針の名称</p> <p>(２) 経過措置がある場合、会計方針の変更がそれに従って行われた旨</p> <p>(３) 会計方針の変更の内容</p> <p>(４) 経過措置がある場合、その概要と将来の期間への影響</p> <p>(５) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と１株当たり利益</p> <p>(６) 表示されている期間より前の期間における修正額</p> <p>(７) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会計方針の変更の適用開始時期等</p> <p>２．自発的に会計方針を変更する場合</p> <p>(１) 会計方針の変更の内容</p> <p>(２) 新しい会計方針の適用が信頼可能でより適切な情報を提供する理由</p> <p>(３) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と１株当たり利益</p> <p>(４) 表示されている期間より前の期間における修正額</p> <p>(５) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会</p>	<p>自発的な会計方針の変更と非自発的な会計方針の変更を一括して、以下の項目の開示を行う。</p> <p>(１) 会計方針の変更の内容及び理由(新しく採用した会計方針がより望ましい理由の説明を含む。)</p> <p>(２) 当該変更の適用方法及び次の事項</p> <p>遡及適用された過去の期間情報</p> <p>影響されるすべての期間における、継続事業からの利益、純利益、その他の財務諸表表示項目、１株当たり金額への変更の影響</p> <p>最も古い表示期間の期首における利益剰余金又は貸借対照表の資本若しくは純資産の他の項目に関する変更による累積的影響額</p> <p>実務上遡及適用が不可能である場合にはその理由、使用した代替的方法</p> <p>(３) 会計方針の変更の間接的影響額を認識した場合、そ</p>	<p>・会計処理の原則又は手続に重要な変更を加えたときは、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容を注記しなければならない。</p> <p>影響額は、当該会計処理について前事業年度と同一の基準を適用した場合において計上されるべき営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益又はその他の重要な項目の金額に与える影響である。(企業会計原則注解 3、財務諸表等規則 8 条の 3 等)。</p> <p>・連結財務諸表では、重要な資産の評価基準及び減価償却の方法について変更があったときは、その旨、その理由及びその影響を注記する。</p>

	国際財務報告基準	米国会計基準	日本基準
	計方針の変更の適用開始時期等 (論点整理 47 項、IAS8 号 Par.28、29)	の金額等 (論点整理 48 項、FAS154 号 Par.17)	(論点整理 46 項、 連結財務諸表原則第 七 3 (1))
表示 方法 の 変 更	過年度財務諸表における組替えの 内容、組み替えられた項目又は項 目のグループの金額、組替えの理 由の開示が求められている。 また、組替えが実行不可能な場 合には、組替えを行わない理由及 び組替えが行われていたであろう修 正の内容の開示が求められてい る。 (論点整理 60 項、IAS1 号 Par.38、 39)	組替えを説明する情報を記 載する必要があるものとされ ている。 (論点整理 60 項、ARB43 号 2A,2)	前事業年度の財務諸 表との比較を行うた めに必要な事項とし て、表示方法の変更 の内容に関する注記 を行うことが求めら れている。(論点整 理 60 項、財務諸表 等規則 8 条の 3 等)

< 開示に関連する論点整理に対するコメント（下線は追加） >

- 米国会計基準で定められている会計方針の変更の間接的影響額に関する部分の開示を採用する場合には、基準策定において具体的にまとめていただきたい。
- 表示方法の変更が行われた場合に、遡及的な組替えを行うことは、会計方針の変更と同様、財務諸表の比較可能性、情報の有用性を高めるものである。また、組替えを行った理由についての情報も利用者にとっては有益であり、その背景・効果について注記で開示すべきである。
- 過年度遡及修正のデメリットとして、論点整理に記載の内容以外に、
 複数の要因により修正した場合に要因毎の損益影響が不明
 複数の過年度財務実績(過去に確定した決算値と修正反映値)が存在することによる社内外の財務諸表利用者の混乱
 財務諸表利用者における財務データベースの陳腐化やリステートに要する追加コストの発生等が考えられる。このようなことから、個別の修正項目毎に注記により修正額を示す対応の方が有用な場合も少なくないのではないか。第 18 項に記載の通り、過年度遡及修正の検討にあたっては、コスト・ベネフィットについて十分考慮していただきたい。

検討の方向性

財務諸表本体について遡及適用を行うこととした場合には、会計基準のコンバージェンスの観点から、注記における開示項目についても国際的な会計基準における開示項目と同様の内容を開示することでどうか。

変更による影響額のうち、製造原価に与える影響（棚卸資産や未実現利益にも影響）の考え方が現行では整理されていないため、基準に記載しておいた方がよいという意見があった。

注記項目案

< 会計方針の変更 >

- 新しい会計基準等を初めて適用する場合
 - (a) 会計基準等の名称
 - (b) 経過措置がある場合、会計方針の変更がそれにそって行われた旨
 - (c) 会計方針の変更の内容
 - (d) 経過措置がある場合、その概要
 - (e) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と一株当たり利益
 - (f) 表示されている期間より前の期間における修正額
 - (g) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会計方針の変更の適用開始時期等

- 自発的に会計方針を変更する場合
 - (a) 会計方針の変更の内容
 - (b) 新しい会計方針の適用が信頼可能でより適切な情報を提供する理由
 - (c) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と一株当たり利益
 - (d) 表示されている期間より前の期間における修正額
 - (e) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会計方針の変更の適用開始時期等

- 複数の会計方針の変更が行われた場合には、各項目の注記は変更の要因毎に記載する。

< 表示方法の変更 >

- (a) 組替えの内容
- (b) 組替えられた項目又は項目のグループの金額
- (c) 組替えの理由
- (d) 組替えが実行不可能な場合には、組替えを行わない理由及び組替えが行われていたであろう修正の内容の開示

要因ごとに記載できない場合もあるため、「実務上可能な場合」等の含みを持たせた規定が望ましいという意見があった。

検討の方向性

国際財務報告基準を参考として、上記のような項目を規定してはどうか。
(IAS 第 8 号では、基準書を初めて適用する場合、経過規定により将来への影響額の記載を求めることがある旨規定している。これを日本基準でも求めるかは後述 4 で合わせて検討。)

IAS は一株当たり利益など、利益項目を重視しており、米国基準は貸借対照表項目を重視しているように見えるが、貸借対照表項目への影響の記載を求めなくて良いのか、「影響を受ける財務諸表の各表示項目」とは何をイメージしているのかを結論の背景等で記載したほうが良いという意見があった。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

2. 当期の財務諸表へ与える影響額の開示の要否

- 国際財務報告基準や米国基準で求められている、当期の財務諸表へ与える影響の開示を求めるか

現行の規定

国際財務報告基準	米国基準	日本基準
<p>初めて基準書等を適用する場合及び自発的に会計方針を変更する場合とも、以下の注記を求められている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当期及び表示されている各過年度について実務上可能となる範囲で、次の事項に関する修正額 (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目；及び (ii) IAS 第33号が企業に適用される場合、基本的及び希薄化後の一株当たり利益； ・ 実務上可能な範囲で、表示されているより前の期間に関する修正額 (IAS8号 Par.28、29) 	<p>事業体は、会計原則の変更を行った会計期間に次の事項を開示しなければならない。(中略)</p> <p>b. 当該変更を適用した方法及び次の事項</p> <p>(1) 遡及適用した前の期間情報があるときはその記述</p> <p>(2) 当期間及び遡及修正した全ての前の期間における継続事業からの利益、純利益 (又は適用のある純資産若しくは業績指標における変動の他の適切な項目) 全ての他の影響された財務諸表表示項目、及び全ての影響された一株当たり金額。(後略) (FAS154号 Par.17b)</p>	<p>影響額は、当該会計処理について前事業年度と同一の基準を適用した場合において計上されるべき営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益又はその他の重要な項目の金額に与える影響である。(財務諸表等規則8条の3等)</p>

会社により、記載方法を一律にするのは困難なため、「実務上可能となる範囲」とするべきという意見があった。また、概算による記載も認められるのではないかという意見もあった。

考え方

当期への影響額を開示すべきとする考え方	当期への影響額の開示は不要とする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● これを開示しないと、会計方針を変更した当期への影響額が不明となり、期間比較可能性に問題がある。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 当期についても旧基準と新基準の両方による決算を行う必要が生じ、実務負担が大きい。

検討の方向性

過年度遡及修正によるコストとベネフィットを勘案して、変更前の会計方針により計算される当期への影響額を開示すべきか否か、両案を検討することでどうか。

遡及適用すれば過年度財務諸表の比較可能性（長期間のトレンド）は明らかとなるため、当期への影響額の開示は不要とする考え方もあったが、両案を比較検討することには賛成とする意見があった。

３．間接的影響額の開示の要否

➤ 米国基準で求められている、間接的影響額の開示を我が国でも求めるか

現行の米国基準の規定（FAS154号 Par. 2g,h）

会計原則の変更の間接的影響額 遡及適用した会計原則の変更を行うことから生じる事業体の現在又は将来のキャッシュ・フローへの全ての変動額。間接的影響額の1事例には、収益又は純利益などのような報告金額に基づく非自発的利益分配又は特許権使用料の変動額がある。

（参考）

会計原則の変更の直接的影響額 会計原則の変更をもたらすために必要な資産又は負債の変動を認識した影響額。直接的影響額の事例には、棚卸資産評価方法の変更をもたらすための棚卸資産残高への修正額がある。繰延税金資産又は負債への影響額、又は修正後棚卸資産残高に低価法テストを適用することから生じる減損額修正などのような関連する変動額もまた、会計原則の変更の直接的影響額の事例である。

考え方

間接的影響額を開示すべきとする考え方	間接的影響額の開示は不要とする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 会計上の変更により生じた事業体のキャッシュ・フローへの影響額を、変更が生じた期間に認識すべきである（FAS154号 Par. B19 参照） 	<ul style="list-style-type: none"> ● 米国基準の規定の事例にあるような、非自発的利益分配額等の将来キャッシュ・フローへの影響額を見積ることは、実務上困難と考えられる。 ● 国際財務報告基準でも開示は要求されていない。

検討の方向性

国際財務報告基準で開示が要求されていないことや、実務上見積りが困難であるため、間接的影響額の開示を求めない方向でどうか。

４．適用前の新しい会計基準等の影響額や、新しい基準を適用した場合の将来への影響額の開示の要否

- 国材財務報告基準や米国基準で要求されている、まだ有効となっていない会計基準等の適用による将来への影響の開示を求めるか？また、IAS8 号 Par . 28(e)で、新しい会計基準を適用した場合で経過規定がある場合には、当期だけではなく、将来への影響の記載も求められているが、これも記載を求めるか？

現行規定の比較

国際財務報告基準	米国基準	日本基準
<p>● 企業が発行はされているが、まだ有効となっていない新しい基準書や解釈指針書を適用していない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。</p> <p>(1) その事実</p> <p>(2) 新しい基準書若しくは解釈指針書が最初に適用される期間について企業の財務諸表に及ぼす可能性がある影響額を評価に関連する、周知であるあるいは合理的に見積ることが可能となる情報。</p> <p>上記に準拠するに当たり、企業は次の事項を開示することを検討する。</p> <p>(1) 新しい基準書又は解釈指針書の名称</p> <p>(2) 会計方針の目前に迫っている変更又は変更の内容</p> <p>(3) 基準書若しくは解釈指針書の適用が要求される日付</p> <p>(4) 企業が最初に基準書若しくは解釈指針書を適用しようとして計画している日付</p> <p>(5) 次のどちらか</p> <p>基準書若しくは解釈指針書を最初に適用するとき企業の財務諸表に及ぼすと思われる影響についての討議</p> <p>当該の影響が不明である、又は合理的に見積もることができない場合、その旨の説明。</p> <p>(IAS8 号 Par . 30、31)</p> <p>● ある基準書又は会計指針書の初めて適用することで当期又は過年度に影響が生じ、修正額を算定することが実務上不可能となる場合は除いて将来の期間に影響を及ぼす、又は及ぼすかもしれない場合には、企業は以下の事項を開示しなければならない。</p> <p>(中略)</p> <p>(e) 該当する場合には、将来の期間について影響を及ぼすことになるかもしれない経過規定</p> <p>(IAS8 号 Par . 28)</p>	<p>最近発行された会計基準を将来年度に採用したときの財務諸表に与える影響の開示を求めている。(SEC Staff Accounting Bulletin:Topic 11: Miscellaneous Disclosure M.)</p> <p>主な開示項目</p> <ul style="list-style-type: none"> ・新基準の概要、適用日、早期適用する場合には適用予定日 ・基準で認められている適用方法の討議等 ・新基準の適用による影響の討議(未知の場合又は見積もりができない場合には、その旨) ・基準の採用による他の重要事項への潜在的な影響の記載の奨励 ・新基準書を採用しても重要な影響がないと予想される場合には、基準書が公表された旨、重要な影響を与えないと予測される旨を開示することが望ましいとされている。 	<p>求められていない。</p>

考え方

将来への影響の開示を求めるとする考え方	将来への影響の開示を求めないとする考え方
<ul style="list-style-type: none"> ● 財務諸表の利用者に、将来採用しなければならない基準書が公表されていることを知らせ、採用した時に財務諸表に与える影響の程度を利用者が評価できる。⁴ ● 影響額が不明の場合には、その旨の説明を記載すれば足りる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 将来への影響額を合理的に見積もることは、実務上は困難であり、また実際に適用された時点で算出された影響額との差異がある場合には、かえって財務諸表利用者の混乱を招くことが考えられる。 ● 監査上も、開示された影響額の合理性を検証することは困難である。 ● 影響額が不明としてその旨の記載が一般的な実務となる可能性があり、その場合には開示を求める意義が低くなる。

検討の方向性

財務諸表利用者の利便性や会計基準のコンバージェンスの観点から、将来への影響の開示を求めつつも、将来への影響額を合理的に見積もることは困難であることから、国際的な会計基準と同様に、影響が不明又は合理的に見積もることができない場合にはその旨の説明の記載を規定することが考えられるが、どうか。

以上

将来適用される基準が財務諸表上で明らかとなれば、分かりやすいため、開示を求めることは望ましいという意見や、減損会計など適用していないことを開示する意義（劣等性開示）があるものと考えられるため、少なくとも重要な影響があるか、僅少か程度は記載することが望ましいという意見、また事前に投資家に影響があることを明示する意義があるという賛成意見が寄せられたほか、例示を示してほしいという意見もあった。

⁴ 「アメリカの会計基準 第5版」(山田昭広著 中央経済社) P.491 参考